

DECIZIE nr. 3743/27.06.2018

privind soluționarea contestației formulate de X IPURL
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
sub TMR_DGR nr...../09.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr./28.12.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr...../09.01.2018 asupra contestației formulate de

XIPURL

cu domiciliul în Str., jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad sub nr./22.12.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr...../09.01.2018.

Petenta X IPURL a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017, nr.5...../31.10.2017, nr./31.10.2017, nr./31.10.2017, nr...../31.10.2017 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr./31.10.2017 și a Raportului de inspecție nr...../31.10.2017 emise de A.J.F.P Arad – Activitatea de Inspecție fiscală

Referitor la cuantumul sumei contestate, se rețin următoarele:

Prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017, nr...../31.10.2017, nr./31.10.2017, nr...../31.10.2017, nr./31.10.2017 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr./31.10.2017, contestate s-au stabilit următoarele obligații de plată:

Pentru impozitul pe venit

- pentru anul 2011 - xxxx lei reprezentând diferența de impozit pe venit (in plus) stabilita prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017;
- pentru anul 2012 – xxxx lei reprezentând diferența de impozit pe venit (in plus) stabilita prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017;
- pentru anul 2013 – xxxx lei reprezentând diferența de impozit pe venit (in plus) stabilita prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017;
- pentru anul 2014 – xxxxlei reprezentând diferența de impozit pe venit (in minus) stabilita prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017;
- pentru anul 2015 – xxxx lei reprezentând diferența de impozit pe venit (in plus) stabilita prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017;

Pentru taxa pe valoarea adăugată

- pentru perioada 01.01.2012 – 30.09.2016 - xxxxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilita prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017

În scopul soluționării contestației formulate de petentă, în considerarea dispozițiilor art. 7 și art. 269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și văzând faptul că în cuprinsul contestației s-a solicitat anularea integrală a deciziei de impunere în ceea ce privește suma de xxxxxxx lei cu titlu de taxa pe valoarea adăugată suplimentară și anularea parțială a deciziilor de impunere în ceea ce privește suma de xxxxxxx lei stabilită cu titlu de impozit pe venit suplimentar fără a indica în cuprinsul contestației suma totală contestată în ceea ce privește impozitul pe venit, DGRFP Timișoara, cu adresa nr...../25.01.2018, a solicitat petentei, ca în termen de 5 zile de la primirea adresei, să completeze contestația formulată cu precizarea **sumei totale contestată individualizată pe categorii de creanțe fiscale și în ceea ce privește impozitul pe venit raportată la actele contestate.**

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR...../16.02.2018, reprezentantul legal al petentei Av. AS a precizat faptul că prin contestația formulată s-a solicitat anularea integrală a deciziei de impunere în ceea ce privește suma de xxxxx lei cu titlu de taxa pe valoarea adăugată suplimentară și anularea parțială a deciziilor de impunere în ceea ce privește suma de xxxxxx lei stabilită cu titlu de impozit pe venit suplimentar și exonerarea sa de la plata sumei reprezentând diferența de la suma de xxxxxx lei la suma ce reprezintă impozit pe venit și taxa pe valoarea adăugată evidențiate eronat ca și cheltuieli deductibile, cu precizarea faptului că, întrucât în deciziile de impunere contestate, cât și în raportul de inspecție fiscală sumele stabilite suplimentar nu au fost evidențiate separat pe categorii de cheltuieli, este în imposibilitatea precizării sumei din fiecare categorie contestată.

În considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 3.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, cu adresa nr...../28.02.2018, DGRFP Timișoara a solicitat AJFP Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală completarea referatului cu propuneri

de soluționare a contestației cu precizarea cuantumului total al impozitului pe venit care rezultă în sarcina petentei urmare precizărilor acesteia conținute în adresa de răspuns, raportat la starea de fapt contestată în procedura administrativă de soluționare a contestației.

Cu adresa nr. ARG_AIFad/20.03.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DEC/29.03.2018, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

Referitor la Decizia de impunere nr...../31.10.2017, pentru perioada **01.01.2011 – 31.12.2011**, **sumele considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit sunt în sumă de xxxxxx lei** căreia îi corespunde un **impozit pe venit** în sumă de xxxxxx lei

Referitor la Decizia de impunere nr...../31.10.2017, pentru perioada **01.01.2012 – 31.12.2012**, **sumele considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit sunt în sumă de xxxxxx lei** căreia îi corespunde un **impozit pe venit** în sumă de xxxxxx lei

Referitor la Decizia de impunere nr...../31.10.2017, pentru perioada **01.01.2013 – 31.12.2013**, **sumele considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit sunt în sumă de xxxxxx lei** căreia îi corespunde un **impozit pe venit** în sumă de xxxxxx lei

Referitor la Decizia de impunere nr...../31.10.2017, pentru perioada **01.01.2014 – 31.12.2014**, **sumele considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit sunt în sumă de xxxxx lei** căreia îi corespunde un **impozit pe venit** în sumă de xxxxxxxx lei

Referitor la Decizia de impunere nr...../31.10.2017, pentru perioada **01.01.2015 – 31.12.2015**, **sumele considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit sunt în sumă de xxxxxx lei** căreia îi corespunde un **impozit pe venit** în sumă de xxxxxxxx lei

În consecința, DGRFP Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației, în condițiile neprecizării de către petentă a sumelor contestate referitoare la impozitul pe venit, raportat la obiectul contestației, constată că, suma totală, susceptibilă a fi contestată este în cuantum de **xxxxxxxxx lei** și este compusă din :

- pentru anul 2011 - suma de **xxxxxx lei (xxxxxx lei x16%)** reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr./31.10.2017 aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de xxxxxxxx lei calculate ca diferența între suma de xxxxxxxx lei reprezentând totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală – xxxxxlei totalul cheltuielilor

nedeductibile reprezentând impozit pe venit si TVA, necontestate așa cum au fost precizate în adresa nr. ARG-AIFad/20.03.2018 a Activității de Inspecție Fiscala Arad

- pentru anul 2012 - suma de xxxxxx lei (xxxxxx lei x16%) reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017 aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscala în sumă de xxxxxx lei calculate ca diferența între suma de xxxxxxxx lei reprezentând totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală - xxxxxx lei totalul cheltuielilor nedeductibile reprezentând impozit pe venit si TVA, necontestate așa cum au fost precizate în adresa de răspuns nr. ARG-AIFad/20.03.2018 a Activității de Inspecție Fiscala Arad.

- pentru anul 2013 - suma de xxxxxx lei (xxxxxx lei x16%) reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizi de impunere nr...../31.10.2017 aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscala în sumă de xxxxxx lei calculate ca diferența între suma de xxxxx lei reprezentând total cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală – xxxxxxxx lei totalul cheltuielilor nedeductibile reprezentând impozit pe venit si TVA, necontestate așa cum au fost precizate în adresa nr. ARG-AIFad/20.03.2018 a Activității de Inspecție Fiscala Arad.

- pentru anul 2014 - suma de xxxxxx lei (xxxxx lei x16%) reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017 aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscala în sumă de xxxxxx lei calculate ca diferența între suma de xxxxxxxxx lei reprezentând total cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală – xxxxxxxx lei totalul cheltuielilor nedeductibile reprezentând impozit pe venit si TVA, necontestate așa cum au fost precizate în adresa nr. ARG-AIFad/20.03.2018 a Activității de Inspecție Fiscala Arad.

- pentru anul 2014 - suma de xxxxxx lei (xxxxx lei x16%) reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr...../31.10.2017 aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscala în sumă de xxxxxx lei calculate ca diferența între suma de xxxxxx lei reprezentând total cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală – xxxxxx lei totalul cheltuielilor nedeductibile reprezentând impozit pe venit si TVA, necontestate așa cum au fost precizate în adresa nr. ARG-AIF....ad/20.03.2018 a Activității de Inspecție Fiscala Arad

- pentru perioada 01.01.2012 – 30.09.2016 - suma de xxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr.xxxxx/31.10.2017, motiv pentru care se va investi cu analiza contestației în limita acestei sume, având în vedere că în fila 1 a contestației se arată că, se solicită anularea parțială de la plata sumei „

reprezentând diferența de la suma de xxxxxx lei la suma ce reprezintă impozit pe venit și taxa pe valoare adăugată, evidențiate eronat ca și cheltuieli deductibile ”

Contestația a fost formulată prin Cabinet de Avocat AS, în calitate de reprezentant legal, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială nr...../22.12.2017, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere contestate, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 07.11.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată reprezentantul legal al petentei solicită

- anularea integrală a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de xxxxx lei stabilită cu titlul de taxă pe valoarea adăugată suplimentară și exonerarea sa de la plata acestei sume

- anularea parțială a deciziilor de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de xxxxxx lei stabilită cu titlul de impozit pe venit suplimentar și exonerarea noastră de la plata sumei reprezentând diferența de la suma de xxxxxx lei la suma ce reprezintă impozit pe venit și taxa pe valoare adăugată, evidențiate eronat ca și cheltuieli deductibile, sume ce solicita să fie evidențiate distinct.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Petenta X IPURL arată că, a activat, până în anul 2013, în evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA. Întrucât în anul fiscal 2013 a realizat venituri sub plafonul de 65.000 euro stabilit de prevederile art. 152 din Lege nr. 571/2003, solicitând, prin adresa nr./03-02.2014, aplicarea regimului special de scutire (în acest sens, s-a emis decizia nr./03.02.2014 prin care începând cu data de 08.02.2014 a aplicat regimul special de scutire).

Cu toate acestea, arată că, organele de control au considerat că nu se încadrează în prevederile art. 152 din Lege nr. 571/2003, întrucât în perioada 01.01.2013-31.12.2013 a realizat o cifră de afaceri în suma de xxxxx lei, superioară plafonului de 65.000 euro, recalculând obligațiile fiscale în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată stabilind în plus, pentru perioada 01.01.2012 - 30.09.2016, o contribuție suplimentară în cuantum de xxxxx lei.

Fața de aceste constatări, petenta arată că, în conformitate cu OMFP nr. 1040/2004, contabilitatea în partida simplă înseamnă, printre

altele, evidențierea în registrul-jurnal de încasări și plăți a operațiunilor privind sumele încasate din desfășurarea activității, aporturile în numerar și prin conturi bancare făcute la începerea activității ori în cursul desfășurării acesteia, sumele primite sub forma de credite bancare sau de alte împrumuturi, sumele primite ca despăgubiri, sumele primite sub forma de sponsorizări, mecenat sau donații, sumele primite reprezentând forme de sprijin cu destinație specială din fonduri externe nerambursabile (subvenții), alte sume încasate (de exemplu restituiri de impozite, taxe și penalități).

Mai mult, conform prevederilor legale în materie fiscală, contabilitatea în partidă dublă este o contabilitate de angajamente, iar contabilitatea în partidă simplă este una strict de încasări și plăți. În cazul contabilității în partidă dublă veniturile și cheltuielile se recunosc în exercițiul financiar în care au fost angajate, indiferent de data încasării sau plății lor, pe când în cazul contabilității în partidă simplă veniturile și cheltuielile sunt recunoscute exclusiv la data încasării sau plății lor (același OMFP 1040/2004, care spune clar că venitul brut este venitul efectiv încasat independent de data livrării bunurilor sau efectuării prestației).

Prin urmare, susține că, normele fiscale de reglementare a contabilității în partidă simplă fac referire numai la sume încasate, nu la sume care urmează a fi încasate, în sprijinul argumentelor fiind în opinia sa și declarațiile anuale de venit (în baza cărora s-au emis deciziile estimative sau finale), declarații în care sumele evidențiate sunt în baza încasărilor efective, nu a posibilelor încasări.

Având în vedere aceste argumente, petenta concluzionează că organele de inspecție fiscală în mod greșit au apreciat că nu s-a încadrat în prevederile legale când a solicitat aplicarea regimului special de scutire în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată, deoarece suma încasată în cursul anului fiscal 2013 a fost inferioară plafonului de 65.000 euro, astfel că în mod corect s-a solicitat aplicarea regimului special de scutire începând cu data de 08.02.2014.

2. În ceea ce privește impozitul pe venit

Arată că, pentru perioada supusă controlului (2011-2015), organele care au verificat actele contabile considerând că, în fiecare an, o anumită sumă nu se încadrează în cheltuieli deductibile, astfel că pentru întreaga perioadă au stabilit o sumă suplimentară reprezentând impozitul pe venit în cuantum de xxxxx lei, astfel:

- pentru anul 2011: xxxxx lei
- pentru anul 2012: xxxxxxx lei
- pentru anul 2013 : xxxxxxx lei
- pentru anul 2014 : - xxxxx lei
- pentru anul 2015 : xxxxx lei

Suma suplimentară stabilită cu titlul de impozit pe venit a fost în cuantum de xxxxx lei (aferea anilor 2011, 2012, 2013 și 2015) din care s-

a scăzut suma de xxxxxxxx lei, pentru anul 2014, considerata a fi plătită în plus.

Față de aceste constatări, petenta afirmă că, majoritatea acestor cheltuieli au fost catalogate, în mod greșit, ca nedeductibile arătând că:

- în cadrul profesiei sale, cheltuielile deductibile sunt toate acele cheltuieli care duc/ajuta la realizarea obiectului de activitate, al profesiei sale și, în final, la încasările care duc la plata impozitelor către stat.

Spre exemplu, arata că, în cazul cheltuielilor cu deplasarea la diferite cursuri (la care există obligativitatea sa de participare), cu pliantele care nu fac altceva decât o reclama a serviciilor oferite, tonerul (rapoarte cu sute si mii de pagini la fiecare dosar de insolvență depuse în instanță), asigurările de viața (care sunt deductibile în limita prevăzută de lege), mobilierul de lucru și de arhivă de la sediu și punctul de lucru, renovarea și întreținerea în bune condiții a celor două locații, toate acestea sunt cheltuieli fără de care nu ar fi posibilă desfășurarea activității, cu atât mai puțin creșterea numărului de clienți și, implicit, venituri mai mari.

A. Pentru anul fiscal 2011

În analiza anului 2011 a fost stabilit un venit net impozabil în cuantum de xxxxxx lei (din care suma de xxxxx lei venit suplimentar), stabilindu-se o diferență de impozit de plătit în cuantum de xxxxx lei.

Consideră ca sunt deductibile sumele reprezentând contravaloarea asigurărilor de viața (deductibilitatea acestora este prevăzută în legislația fiscală), a cheltuielilor de deplasare în sumă de xxxx lei (care au fost făcute numai în interesul profesiei, prezenta la diverse cursuri și simpozioane fiind obligatorie), a cheltuielilor reprezentând pliante - xxxxx lei (activitatea de insolvență fiind la început, era necesară promovarea cabinetului, aceasta cheltuială dovedindu-se ulterior, prin încasări, o investiție profitabilă și mică în raport cu veniturile pe care le-a adus), a cheltuielilor reprezentând contravaloarea consumabilelor pentru copiator/cartuș xerox - xxxxx lei (este de notorietate că, în cadrul activității noastre, depunem la dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată un număr foarte mare de înscrisuri și uneori, unde sunt mulți creditori, într-un număr mare de exemplare - dacă în registrul inventar nu este evidențiat un aparat de multiplicat, sancțiunea pentru această omisiune nu este neacordarea deducerii cheltuielilor ocazionate), precum și contravaloarea cheltuielilor cu servicii utilitare și industriale, construcții și telecomunicații - xxxx lei, acestea reprezentând renovări și întreținere a sediului/punctului de lucru în baza contractului de comodat și a contractului de execuție nr. .../01.04.2011.

B. Pentru anul fiscal 2012

În analiza anului 2012 a fost stabilit un venit net impozabil în cuantum de xxxxxx lei (din care suma de xxxxxx lei venit suplimentar), stabilindu-se o diferență de impozit de plătit în cuantum de xxxxx lei.

Consideră ca și pentru acest an fiscal sunt deductibile sumele reprezentând contravaloarea asigurărilor de viață, precum și a cheltuielilor de deplasare - xxxxx lei, pentru toate acestea fiind prezentate documente justificative, ordine de deplasare, etc.

C. Pentru anul fiscal 2013

În analiza anului 2013 a fost stabilit un venit net impozabil în cuantum de xxxxxx lei (din care suma de xxxx lei venit suplimentar), stabilindu-se o diferență de impozit de plătit în cuantum de xxxxxx lei.

La fel ca și în anii fiscali precedenți, petenta arată că, nu au fost considerate cheltuieli deductibile contravaloarea asigurărilor de viață, cheltuielile de deplasare -xxxxx lei (deși există justificarea contabilă a fiecărei deplasări). În plus, organele de control au considerat ca suma de xxxxx lei, reprezentând mobilier divers, nu este deductibilă, deoarece nu este evidențiată în registrul inventar și nu s-a putut face dovada că a fost folosit în scopul realizării veniturilor. Dacă un obiect nu este cuprins în registrul inventar, nu înseamnă că el nu există, ci că, din omisiune, nu a fost trecut, iar sancțiunea pentru această omisiune nu este nerecunoașterea cheltuielilor făcute cu acel obiect.

D. Pentru anul fiscal 2014

Cu toate că în analiza anului 2014 a fost stabilit un venit net impozabil suplimentar negativ (-xxxxx lei), rezultând o diferență de impozit de recuperat (-xxxxx lei), nu de plătit, petenta contestă eliminarea din sfera cheltuielilor deductibile a sumelor reprezentând asigurările de viață, cheltuielile de deplasare -xxxxx lei (pentru care există ordine de deplasare și dovada participării la diverse cursuri și simpozioane), precum și suma de xxxxx lei reprezentând set TI, considerându-se că nu s-a putut face dovada că a fost utilizat în scopul realizării de venituri.

Pentru a putea realiza venituri și, implicit, pentru a putea plăti taxele și impozitele către stat, petenta arată că trebuie să poată desfășura o activitate profitabilă, iar o activitate profitabilă se poate realiza atunci când starea mentală și fizică îți permite să faci acest lucru, care nu ar fi posibil fără ca, ocazional, să "repari" ce ai "stricat" de-a lungul timpului în activitatea desfășurată, în acest sens petenta exemplificând și acordarea personalului bugetar a tichetelor cadou pentru vacanță.

E. Pentru anul fiscal 2015

În analiza anului 2015 a fost stabilit un venit net impozabil în cuantum de xxxx lei (din care suma de xxxxxx lei venit suplimentar), stabilindu-se o diferență de impozit de plătit în cuantum de xxxxx lei.

La fel ca și în anii fiscali precedenți, petenta contestă neacordarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu asigurarea de viață, cheltuielile de deplasare - xxxxxx lei precum și cheltuielile necesare și executate în vederea întreținerii sediului social și a punctului de lucru - xxxxx lei, respectiv xxxx lei.

Referitor la aceste ultime cheltuieli, petenta arata că, deși organele de control au opinat ca nu se poate face dovada ca au fost utilizate/folosite in scopul realizării de venituri, respectiv ca echipa de inspecție fiscal nu a putut identifica acele materiale, a prezentat si indicat echipei de control unde s-au folosit acele materiale si unde se afla bunurile enumerate, scop în care, pentru a dovedi utilitatea si cuantumul lor, va solicita, daca va fi cazul, si o expertiza in domeniul construcțiilor.

In concluzie, in ceea ce privește taxa pe valoare adăugata petenta contestă întreaga suma suplimentara stabilita de organele de control fiscal, considerând ca actele contabile au fost corect întocmite si suma colectata, pana in anul 2013, cu titlul de taxa pe valoare adăugata a fost depusa la bugetul de stat, iar in ceea ce privește impozitul pe venitul suplimentar, contestă acele sume care s-au stabilit suplimentar in urma neluării in calcul ca si cheltuieli deductibile a sumelor la care a făcut referire in cuprinsul contestației, mai puțin sumele care s-au stabilit suplimentar iu urma evidențierii eronate ca si cheltuieli deductibile a taxei pe valoare adăugata si impozitului pe profit, cu condiția ca acestea sa fie evidențiate separat si nu global, așa cum se arata in raportul fiscal pentru anii 2011-2015.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr./31.10.2017, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a emis pe numele X IPURL reprezentantă legal de DI. RI, un număr de decizii de impunere conținând următoarele obligații de plată:

Pentru impozitul pe venit

Pentru anul 2011:

- xxxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017 ;

Pentru anul 2012:

- xxxxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru anul 2013:

- xxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru anul 2014:

- xxxxx lei = diferența de impozit pe venit (in minus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru anul 2015:

- xxxxxx lei = diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru taxa pe valoarea adăugată

- perioada verificată 01.01.2012 – 30.09.2016 - xxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. /31.10.2017.

În raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate sunt arătate motivele de fapt și de drept ce au stat la baza impunerii suplimentare atât în ceea ce privește impozitul pe venit cât și taxa pe valoarea adăugată.

III. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile petentei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. /31.10.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factual și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare; coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017, nr...../31.10.2017, nr./31.10.2017, nr./31.10.2017 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr./31.10.2017.

În ceea ce privește capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr./31.10.2017 se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au calculat corect în sarcina X SRL prin Decizia de impunere nr./31.10.2017, taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, în condițiile în care argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura sa modifice constatările acestora.

În fapt, în perioada verificată 01.01.2012 – 31.12.2016, petenta a evidențiat în jurnalul de vânzări contravaloarea facturilor emise și încasate parțial sau total în cursul perioadei, precum și încasările prin bancă aferente unor facturi emise și neîncasate anterior fiecărui an fiscal, considerând că doar aceste sume sunt exigibile la plata taxei pe valoarea adăugată.

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au recalculat taxa pe valoarea adăugată, pe care aceasta era obligat să o colecteze ținând cont și de facturile emise și neîncasate în cursul acestei perioade, având în vedere faptul că acestea sunt operațiuni exigibile în conformitate cu

prevederile art.134² alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările.

Pentru perioada 2013 – 2015, organele de inspecție fiscală au recalculat taxa pe valoarea adăugată, pe care aceasta era obligat să o colecteze ținând cont de facturile emise și încasate în cursul acestei perioade, precum și sumele încasate aferente unor facturi emise și neîncasate din perioadele anterioare anului 2013, 2014, 2015 și 2016, având în vedere faptul că acestea sunt operațiuni exigibile în conformitate cu prevederile art.134² alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările și art. 282 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicabil din anul 2016.

Începând cu anul 2013, organele de inspecție fiscală au luat în considerare faptul că exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, conform prevederilor art.134² art.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că, pentru perioada 08.02.2014 - 31.12.2014, petenta a solicitat scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării regimului special de scutire începând cu data de 08.02.2014 conform adresei nr. din data de 03.02.2014, sens în care a fost emisă Decizia nr. din 03.02.2014, privind anularea înregistrării în scopuri de TVA în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la articolul 152 din Codul fiscal.

În urma verificării evidenței contabile a petentei s-a constatat faptul că, pe perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, petenta a realizat o cifră de afaceri în sumă de xxxxxx lei, superioară plafonului de scutire de 65.000 euro stabilită de art. 152 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, aceasta nu s-a încadrat în prevederile art. 152 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea prevederilor punctului 62 (3) litera a), din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, date în aplicarea art. 152 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, **au solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsă între data anulării codului de înregistrare fiscală în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal și data identificării acestei erori.**

Pe cale de consecință, în urma inspecției fiscale s-a recalculat TVA colectată, situația privind modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată

colectată, pe fiecare an fiscal, fiind prezentată în Anexele nr. 4,6,7,8 și 9 la Raportul de inspecție fiscală, stabilindu-se în sarcina petentei o TVA colectată suplimentară în sumă totală de xxxxx lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr./31.10.2017, contestată.

În contestația formulată reprezentantul legal al petentei susține că, în conformitate cu OMFP nr.1040/2004, în cazul contabilității în partidă simplă veniturile și cheltuielile sunt recunoscute exclusiv la data încasării sau plății, astfel că, suma încasată în cursul anului 2013 a fost inferioară plafonului de 65.000 euro stabilit de prevederile art. 152 din Lege nr. 571/2003, motiv pentru care, în opinia sa, în mod corect a solicitat aplicarea regimului special de scutire începând cu data de 08.02.2014.

În drept, la art. 152 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

ART. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile, sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(...)

(6) *Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 153](#). Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform [art. 153](#).”*

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 62 alin. (1) și (2) și (3) prevăd următoarele:

62. (1) *Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.*

(2) *În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

a) *în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;*

b) *în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în*

scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

(3) În cazul în care persoana impozabilă a solicitat în mod eronat scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, în vederea aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care persoana impozabilă, ulterior scoaterii din evidență, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal până la data identificării acestei erori de către organele de inspecție fiscală, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsă între data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și data identificării acestei erori. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;

b) în cazul în care, ulterior scoaterii din evidență, persoana impozabilă s-a înregistrat în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal până la data identificării acestei erori de către organele de inspecție fiscală, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsă între data la care persoanei respective i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și data la care a fost înregistrată.”

Din analiza prevederilor legale mai sus citate se constată că, potrivit dispozițiilor art. 152 alin.1 din Codul fiscal, regimul special de scutire se aplică atâta timp cât cifra de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de scutire de 220.00 lei reprezentând echivalentul a 65.000 euro la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

De asemenea, pentru cuantificarea cifrei de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea regimului special de scutire reglementat prin art. 152 din Codul Fiscal, sunt aplicabile prevederile art.152 alin.2 din Codul Fiscal, conform căreia, **cifra de afaceri este compusă din valoarea totală, exclusiv taxa, a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic și nu a prestațiilor de servicii încasate** cum eronat susține reprezentantul petentei în contestația formulată, care opune organelor de control, ca și organului de soluționare a contestației prevederile OMFP nr.1040/2004 și modul în care sunt recunoscute veniturile și cheltuielile în cazul contabilității în partidă simplă exclusiv la data încasării sau plății .

Prin pct.62 alin.1 din Normele de aplicare a Codului fiscal s-a instituit în sarcina persoanelor care aplică regimul special de scutire obligativitatea ținerii evidenței livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere cu ajutorul jurnalului de vânzări. Scopul ținerii evidențelor fiscale este, printre altele, acela de a stabili valoarea totală, fără taxă, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate așa cum rezidă din prevederile pct.62 alin.1 din Norme, potrivit căreia „ *Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.*

Față de prevederile legale mai sus prezentate și ținând cont de faptul că, din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că, petenta a evidențiat în jurnalele de vânzări, doar contravaloarea facturilor emise și încasate parțial sau total în cursul fiecărei perioade, organele de inspecție, în mod corect și legal, au procedat la recalcularea cifrei de afaceri pe fiecare an fiscal ca fiind compusa din valoarea totală, exclusiv taxa, a prestărilor de servicii realizate de petentă prin raportare la dispozițiile art. 152 alin.2 din Codul fiscal, aplicabile începând cu 01.01.2012, cu consecința stabilirii faptului că, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, cifra de afaceri realizată de petenta a fost în sumă de xxxxxx lei, superioară plafonului de scutire de 65.000 euro stabilită de art. 152 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, aceasta nu s-a încadrat în prevederile art. 152 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Fata de cele mai sus prezentate susținerea reprezentantului legal al petentei că s-a încadrat în prevederile legale pentru perioada 01.01.2012 – 30.09.2016, respectiv perioada 01.01.2013 – 07.02.2014 și a condus corect evidența TVA în perioadele respective nu este întemeiată, în cauza fiind incidente și următoarele prevederi legale:

Referitor la faptul generator și la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art.134 alin.(1) și (3)

„ *Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele*

obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei. ”

- la art.134² alin.1, 2 și 3

“ (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), **exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:**

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#), care au sediul activității economice în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei, și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform [art. 132](#) și [133](#), realizate în cursul anului calendaristic;

b) persoanele impozabile, care au sediul activității economice în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), care se înregistrează în scopuri de TVA conform [art. 153](#) în cursul anului și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA.”

Referitor la conducerea evidentei fiscale si a conținutului declarației, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, prevede următoarele:

- la art.109 alin.(5) si (6)

ART. 109

“ Reguli pentru conducerea evidențelor contabile și fiscale

(5) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror altor documente prevăzute de lege.

(6) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.

(7) Organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impozitare ținute de contribuabil/plătitor.”

- la art.103 alin.(3)

ART. 102

Forma și conținutul declarației fiscale

(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentant legal ori împuternicitul acestuia.

Art.6 alin.(1) si (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, prevede următoarele:

„Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Cap. II Lit. B, Pct.13, 14, 15 si 20 din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr.1040/2004, cu privire la normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, precizează:

„ 13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- **denumirea documentului;**
- **numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;**
- **numărul documentului și data întocmirii acestuia;**
- **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);**
- **conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;**
- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;**
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;**
- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.**

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

(...)

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.”

In cuprinsul aceluiași act normativ, pct.37 prevede următoarele:

„ 37. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- **Chitanță (cod 14-4-1);**
- **Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);**
- **Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11);**
- **Fișă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b);**
- **Monetar (cod 14-50-61);**
- **Extras din borderoul de plăți din data de (cod 14-4-20).”**

Cu privire la calculul taxei pe valoarea adăugată, pct.53 și 54 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr.1040/2004, precizează:

„ 53. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește în conformitate cu reglementările fiscale specifice acesteia.

54. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.”

Fata de situația de fapt și de drept prezentată anterior, se reține că, în condițiile în care, petenta X IPURL avea obligația legală de a ține corect și complet evidența contabilă, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru prestațiile de servicii efectuate, dar și obligația de a întocmi corect deconturile de taxă pe valoarea adăugată pentru fiecare perioadă fiscală, nu și-a îndeplinit aceste obligații legale, astfel că, organele de inspecție, în mod corect și legal, au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată, pe care petenta era obligată să o colecteze ținând cont și de facturile emise și neîncasate în cursul anului 2012, precum și începând cu anul 2013 de facturile emise și încasate în cursul fiecărei perioade și sumele încasate aferente unor facturi emise și neîncasate din perioadele anterioare anului 2013, 2014, 2015 și respectiv 2016, pe fiecare an fiscal, având în vedere faptul că acestea sunt operațiuni exigibile în conformitate cu prevederile art.134² alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aplicabile în anul 2012, art.134² alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aplicabile în perioada 2013 – 2015, respectiv art.282 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicabil în anul 2016, cu consecința stabilirii în mod corect în sarcina petentei a TVA colectată suplimentară în sumă totală de xxxx lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr./31.10.2017, contestată.

Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe venit aferent anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015, debite stabilite în sarcina petentei prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017, nr...../31.10.2017, nr./31.10.2017, nr./31.10.2017, nr./31.10.2017, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care X IPURL nu prezintă în legătură cu acest capăt de cerere motivele de drept pe care își

întemeiază contestația si nu depune niciun document care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscala cu privire la starea de fapt constatată.

În fapt, prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017, nr...../31.10.2017, nr./31.10.2017, nr./31.10.2017, nr./31.10.2017, AJFP Arad a stabilit pentru perioada 2011 – 2015 un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de xxxlei (xxxxx lei – xxxx lei, după cum urmează :

Pentru anul 2011:

-xxxxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017 ;

Pentru anul 2012:

- xxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru anul 2013:

- xxxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru anul 2014:

- 11.497 lei - diferența de impozit pe venit (in minus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

Pentru anul 2015:

- xxxxxx lei - diferența de impozit pe venit (in plus) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017;

În contestația formulată reprezentantul legal al petentei solicită anularea parțială a deciziilor de impunere în ceea ce privește suma de xxxxxx lei stabilită cu titlu de impozit pe venit suplimentar si exonerarea sa de la plata sumei reprezentând diferența de la suma de xxxxx lei la suma ce reprezintă impozit pe venit și taxa pe valoarea adăugată evidențiate eronat ca și cheltuieli deductibile, pe care nu le contestă.

Deși, petenta indică în cuprinsul contestației formulate anumite cheltuieli neadmise la deducere, pentru care susține că are drept de

deducere, formulând argumente privind natura cheltuielilor și dreptul său de deducere, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit suplimentar stabilit în sarcina sa prin deciziile de impunere contestate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: ***„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor drept pe care se sprijină contestația și a dovezilor pe care se întemeiază aceasta, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Pe cale de consecință, cu privire la impozitul pe venit, contestat aferent anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015, având în vedere faptul că petenta X IPURL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. b) OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În continuare se vor analiza susținerile petentei raportat la motivele organelor fiscale, coroborat cu dovezile (înscrierile) aflate la dosarul contestației, în condițiile în care, din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că petenta trebuia să indice în cuprinsul contestației formulate atât **motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestației înscrierile doveditoare**, organul de soluționare analizând contestația și în funcție de **documentele existente la dosarul cauzei**.

Sintetizând motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor deduse de petentă rezulta următoarea

situație:

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală așa cum au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. 5603/31.10.2017 care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, următoarele cheltuieli efectuate în perioada 2011 - 2015, au fost considerate nedeductibile fiscal, deoarece petenta nu a făcut dovada ca sunt efectuate în scopul realizării de venituri:

TIP CHELT	AN 2011 - lei - XXXX	AN 2012 - lei - XXXX	AN 2013 - lei - XXXX	AN 2014 - lei - XXXX	AN 2015 - lei - XXXX
Asigurări de viață contestate și imp. pe venit și TVA achitată bugetului de stat necontestate	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Cheltuieli de deplasare	XXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX
Pliante	XXX				
Cartuș xerox	XXXX				
Servicii de alpinism utilitar și industrial, construcții și telecomunicații	XXXXX				
Mobilier divers			XXXX		
Set Terapie Impulser				XXXX	
Pilote și perne, tapet, avans mobilier din lemn masiv, alte materiale pt. renovări					XXXX
Materiale de construcții, avansuri materiale de construcții, materiale sanitare, avansuri corpuri de iluminat, vopsele, aparate de aer condiționat și alte materiale					XXXXX
TVA evidențiată eronat	XXXXX	XXXXX	XXXXX		

In drept, conform art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 48 (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. (...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile

aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

(...)"

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale."

coroborat cu pct. 37 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta ca, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Referitor la cheltuielile reprezentând asigurările de viață

În fapt, petenta a înregistrat în perioada 2011 – 2015 cheltuieli cu asigurările de viață pe care le-a considerat deductibile la calculul venitului impozabil.

În contestația formulată petenta afirmă ca asigurările de viață sunt deductibile în limita prevăzută de lege

Organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile reprezentând contravaloare prime asigurări de viață, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 48 alin.7 din Legea 571/2003 ca nefiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.48 alin.4 lit. a) și lit.d) pct.3, alin.(5) lit. h) și alin.7 lit.(d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“ART. 48

(...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:
1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

(...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

h) prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 200 euro anual pentru o persoană;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);”

Față de cadrul legal mai sus citat, se reține, pe de-o parte faptul că, primele de asigurare sunt cheltuieli deductibile integral doar dacă sunt efectuate pentru active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii, pentru active care servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul, pentru asigurarea de risc profesional sau pentru persoane care obțin venituri din salarii, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, și pe de altă parte faptul că, sunt deductibile limitat, atunci când acestea sunt cheltuieli efectuate pentru prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o

persoana. Orice alte cheltuieli cu primele de asigurare efectuate de o persoana fizica autorizata, altele decât cele mai sus enumerate nu sunt cheltuieli deductibile, conform art.48 alin.7 lit. d din Codul Fiscal.

Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației constată că, în speță, petenta nu a făcut dovada că aceste prime de asigurare sunt de natura celor enumerate mai sus respectiv prime de asigurare de risc profesional sau cheltuieli din categoria primelor de asigurare voluntare de sănătate, pentru a se înțelege că acestea ar fi deductibile limitat la calculul impozitului pe venit. Cheltuielile efectuate și înregistrate în evidența contabilă a petentei reprezintă în fapt, prime de asigurare de viață pentru DI RI

Față de aceste considerente, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu asigurarea de viață a D-lui RI ca fiind nedeductibile fiscal, motiv pentru care susținerile sale cu privire la acest capăt de cerere nu pot fi luate în considerare.

Referitor la cheltuielile de deplasare

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă în partida simplă cheltuieli de deplasare, pe perioada 2011 – 2015, în suma totală de xxxxxx lei pentru care nu a justificat utilizarea acestora în scopul realizării de venituri.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.48 alin.7 lit. a și a alin.(4) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile considerate de către contestatoare ca deductibile fiscal la calculul venitului net impozabil din perioada 2011 - 2015.

Se reține că, deși, petenta susține că aceste cheltuieli au fost efectuate numai în interesul profesiei, pentru diverse cursuri și simpozioane, în susținerea contestației nu a depus documente justificate de natura mijloacelor de probă cu care să-și susțină pretențiile în legătura cu deductibilitatea acestor cheltuieli de deplasare și din care să rezulte utilizarea acestora în scopul realizării de venituri respectiv din care să rezulte:

- persoana care a efectuat deplasarea, scopul și durata deplasării
- care este obiectivul deplasării și evenimentul **profesional** în legătura cu care s-a efectuat deplasarea (cursuri, simpozioane, etc.);
- care este legătura acestor deplasări cu activitatea de prestări servicii pentru care a fost autorizată petenta;
- serviciile au fost achiziționate în scopul realizării de venituri, respectiv în scopul întăririi și dezvoltării relațiilor de parteneriat cu clienții contribuabilului, pentru prospectarea pieței în sensul găsirii de noi clienți, etc.

Determinarea legăturii între achiziția serviciilor și exercitarea profesiei de practician în insolvență a domnului RI cade în sarcina contribuabilei,

potrivit dispozițiilor art. 73 din Codul de procedura fiscala:

*„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel ca, simpla contractare a serviciilor de cazare de către petenta de **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar îndeplinirea condiției prevăzuta de art. 48 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deducă imediat, integral si nelimitat cheltuiala aferenta achizițiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa întărească **legătura directă si imediata care trebuie sa existe între achiziții si utilizarea lor propriu-zisa.**

Având in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspecție fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu deplasarea înregistrate de petenta in perioada 2011- 2015, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere motivațiile sale nu pot fi luate in considerare nefiind susținute cu documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala .

Referitor la cheltuielile in suma de xxxx lei reprezentând set TI, potrivit susținerilor din contestația formulata aceste cheltuieli au avut ca scop repararea stării mentale și fizice a petentei stricata de-a lungul timpului în activitatea desfășurată.

Or, conform dispozițiile legale mai sus citate, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este sa fie efectuate **în interesul direct al activității**, având legătura cu obiectul profesiei de practician în insolvență si **contribuind în mod direct la realizarea veniturilor.**

In acest sens, cheltuielile efectuate în vederea destinderii personalului, sunt in folosul persoanelor care au beneficiat de serviciile respective si nicidecum in folosul societății de lichidări si nici nu contribuie in mod direct la realizarea veniturilor, nefiind cheltuieli indispensabile fără de care petenta nu poate funcționa.

Referitor la cheltuielile cu pliantele în suma xxxxx lei, în contestația formulată, în legătură cu acest capăt de cerere, petenta susține că aceste cheltuieli au avut ca scop promovarea cabinetului in scopul identificării de noi clienți, fără însă ca în motivarea celor afirmate, să depună vreun document justificativ/înscris care să probeze:

- modul in care s-au materializat achizițiile efectuate în cadrul unor eventuale companii promoționale desfășurate de petentă
- acordarea acestor pliante către potențialii clienți, cât și către clienții actuali ai societății;
- contractele încheiate ca rezultat al promovării cabinetului.
- documente din care să rezulte creșterea nivelului veniturilor ca urmare a acțiunilor de promovare a serviciilor sale;

Determinarea legăturii între achiziția bunurilor și serviciilor și exercitarea profesiei de practician în insolvență a domnului RI cade în sarcina contribuabilei, potrivit dispozițiilor art. 73 din Codul de procedura fiscală:

*„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Prin urmare organul competent în soluționarea contestației constată că afirmația petentei că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul promovării cabinetului reprezintă în fapt o afirmație *pro causa* prin care petenta încearcă, în mod artificial, să argumenteze că a respectat dispozițiile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv faptul că achizițiile efectuate au fost în scopul obținerii de venituri, în lipsa unor documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să susțină această afirmație, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată urmează a fi respinsă ca nemotivată și nesusținută cu documente.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de alpinism utilitar și industrial, construcții și telecomunicații în sumă de xxxx lei (efectuate în anul 2011), achiziții mobilier divers în sumă de xxxx lei (efectuate în anul 2013) neevidențiate în registrul inventar, cheltuielile cu diversele bunuri reprezentând pilote, perne, tapet, avans mobilier din lemn masiv alte materiale pentru renovări în sumă de xxxxx lei (efectuate în anul 2015) precum și materialele de construcții, avansuri materiale de construcții, materiale sanitare, avansuri corpuri de iluminat, vopsele, aparate de aer condiționat și alte materiale în valoare totală de xxxxx lei (efectuate în anul 2015).

Din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că, organul de inspecție fiscală a stabilit că, din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli nu sunt deductibile și nu pot fi luate în calcul la stabilirea venitului impozabil, deoarece petenta nu a prezentat documente pentru a demonstra că acestea au fost realizate în scopul obținerii de venituri, respectiv nu s-a putut identifica destinația acestor materiale raportat la valoarea mare a acestor cheltuieli neexistând o justificare concretă a acestor cheltuieli

angajate fiind încălcate prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.48 pct.7 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, conform celor consemnate in raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în legătură cu materialele de construcții achiziționate, echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica aceste materiale având în vedere că în multe cazuri a existat doar facturi de avansuri, neconcretizate prin facturi finale în care să se specifice efectiv cantitatea și denumirea materialelor livrate.

Față de aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală, petenta, deși susține că aceste cheltuieli cu serviciile de alpinism utilitar și industrial, construcții și telecomunicații în sumă de xxxx lei efectuate în anul 2011, precum și cheltuielile cu diversele bunuri reprezentând pilote, perne, tapet, avans mobilier din lemn masiv alte materiale pentru renovări în sumă de xxxxx lei efectuate în anul 2015 și materialele de construcții, avansuri materiale de construcții, materiale sanitare, avansuri corpuri de iluminat, vopsele, aparate de aer condiționat și alte materiale în valoare totală de xxxx lei au reprezentat, în fapt, cheltuieli efectuate pentru renovarea și întreținerea sediului/punctului de lucru în baza contractului de comodat și a contractului de execuție nr...../01.04.2011, nu a înțeles ca, în susținerea acestor afirmații, să depună la dosarul cauzei documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedura Fiscala care să permită identificarea acestor bunuri și servicii, locația în care acestea au fost utilizate și încorporate, precum și modul în care acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale impozabile, cu atât mai mult cu cât, din consultarea bazei de date ANAF a rezultat că, de la înființare și pana în prezent, petenta nu a avut declarat la organul fiscal niciun punct de lucru deținut în baza vreunui contract de comodat, locul de desfășurare a activității sale fiind în Jud. Arad deținut în baza contractului de închiriere din data de 28.10.2008 înregistrat la organele fiscale sub nr..... din 05.11.2008 și a actului adițional din data de 01.10.2013.

În cazul in care petenta ar fi avut deschis un punct de lucru, așa cum afirma in conținutul contestației, avea obligația, in conformitate cu prevederile art. 74 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, sa declare la organul fiscal competent în termen de 30 de zile, înființarea acestuia. Or, aceasta nu a făcut dovada ca a depus la organul fiscal vreo declarație în acest sens.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume*

prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare; precum și ale art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatarei..**

Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că afirmațiile contestatarei ignoră constatările și motivările consemnate de organele de inspecție fiscală în actele administrative contestate, susținându-se lipsa motivării înlăturării de la deducere a unor cheltuieli sau denaturându-se motivele, deși aceste motivări sunt clar consemnate în raportul de inspecție fiscală și deciziile de impunere. Or, sarcina probei aparține atât organelor fiscale cât și contribuabilului, potrivit art. 73 din Codul de procedură fiscală citat mai sus. Organele fiscale au motivat decizia emisă, pe baza de constatări proprii rezultate din analiza documentelor prezentate de contribuabilă. Deoarece petenta nu a depus niciun document din care sa rezulte o alta situație de fapt decât cea stabilita de inspecția fiscală cu privire la suma contestată în ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar, se reține ca in mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe venit suplimentar ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile de alpinism utilitar și industrial, construcții și telecomunicații cheltuielile cu diversele bunuri reprezentând pilote, și perne, tapet, avans mobilier din lemn masiv alte materiale pentru renovări și materialele de construcții, avansuri materiale de construcții, materiale sanitare, avansuri corpuri de iluminat, vopsele, aparate de aer condiționat și alte materiale, efectuate de petenta în perioada 2011- 2015, pentru care nu s-a justificat cu documente utilizarea acestora în scopul activității sale impozabile, astfel pentru acest capăt de cerere motivațiile sale nu pot fi luate in considerare nefiind motivate în drept și susținute cu documente.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat

cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

1. *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulate de X **IPURL** împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../31.10.2017, nr...../31.10.2017, nr. /31.10.2017, nr. /31.10.2017, nr. /31.10.2017, pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând impozitul pe venit aferent anilor 2015 (..... lei), 2014 (..... lei), 2013 (..... lei), 2012 (..... lei), 2011 (..... lei).

2. *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de X **IPURL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. /31.10.2017, pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunica la:

- X **IPURL**

- A.J.F.P ARAD – Inspecție Fiscală.

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

Șef Serviciu: Ondreiov Andrea

Întocmit: Grec Florina

